

## BAB II

### KAJIAN PUSTAKA

#### A. Review Penelitian Terdahulu

Review penelitian terdahulu atas efektivitas audit internal terdapat beberapa hasil penelitian yang dilakukan oleh beberapa peneliti. Berdasarkan penelitian yang dilakukan Gamayuni (2016), menunjukkan hasil bahwa kompetensi dan objektivitas auditor internal mempengaruhi efektivitas fungsi audit internal. Hasil penelitian Rahadhitya (2015), menghasilkan bahwa pengalaman auditor, pendidikan, pelatihan berpengaruh terhadap efektivitas audit internal, sedangkan manajemen resiko dan *management support* tidak berpengaruh terhadap efektivitas audit internal. Hasil penelitian Bawono dan Singgih (2010), menunjukkan bahwa independensi, *due professional care*, akuntabilitas mempengaruhi kualitas audit akan tetapi pengalaman tidak berpengaruh pada kualitas audit.

Sedangkan hasil penelitian Parasayu dan Rohman (2014), menunjukkan bahwa objektivitas, pengalaman kerja, etika audit integritas berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil audit internal sedangkan independensi dan pengetahuan tidak berpengaruh terhadap kualitas audit internal. Hasil penelitian Gamayuni (2016), menunjukkan bahwa kompetensi auditor internal tidak berpengaruh signifikan terhadap efektivitas fungsi audit internal namun interaksi antara kompetensi auditor dengan dukungan manajemen terbukti menguatkan efektivitas fungsi audit internal dengan

demikian maka dukungan manajemen berperan sebagai variabel moderating yang menguatkan hubungan antara kompetensi auditor internal dengan efektivitas fungsi audit internal, objektivitas auditor internal terbukti meningkatkan efektivitas auditor internal, namun dimensi konflik kepentingan tidak dapat mewakili variabel objektivitas auditor internal, budaya organisasi berpengaruh signifikan terhadap efektivitas audit internal.

Berikutnya penelitian yang dilakukan oleh Zamzam dan Mahdi (2017), hasil penelitian menunjukkan keahlian profesi auditor internal, kualitas kerja auditor, independen auditor berpengaruh signifikan terhadap efektivitas Audit internal, karir dan jenjang auditor dan dukungan manajemen puncak internal tidak berpengaruh signifikan terhadap efektivitas audit internal. Hasil penelitian Mahmudah dan Riyanto (2016) menunjukkan bahwa system pengendalian intern dan dukungan manajemen berpengaruh positif terhadap efektifitas audit internal. Hasil penelitian Agustin (2010), menunjukkan bahwa kompetensi audit dan independensi audit berpengaruh signifikan terhadap efektivitas peran audit internal dalam mewujudkan *good corporate governance*.

Hasil penelitian Mayangsari (2018), menunjukkan integritas tidak berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal sedangkan objektivitas, kompetensi berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal, gaya kepemimpinan demokrasi berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal, gaya kepemimpinan demokrasi tidak memperkuat

pengaruh integritas terhadap efektivitas audit internal, gaya kepemimpinan demokrasi tidak memperkuat berpengaruh objektivitas terhadap efektivitas audit internal, namun gaya kepemimpinan demokrasi memperkuat berpengaruh kompetensi terhadap efektivitas audit internal.

Hasil penelitian Alamri *et al* (2017), menunjukkan bahwa keahlian dan pengalaman tidak berpengaruh terhadap *audit judgement* sedangkan kompleksitas tugas dan independensi berpengaruh positif terhadap *audit judgment* auditor internal. Hasil penelitian Paramarta dan Ardiana (2016), menunjukkan bahwa dukungan manajemen berpengaruh positif pada kinerja auditor internal dan kompensasi finansial tidak berpengaruh pada kinerja auditor internal. Hasil penelitian dari Sukriah dan Inapty (2009), menunjukkan bahwa pengalaman kerja, objektivitas dan kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Hasil penelitian Arles dan Anugrah (2017), mengungkapkan bahwa independensi dan dukungan manajemen berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal sedangkan kompetensi tidak memiliki pengaruh terhadap efektivitas audit internal selain itu dukungan manajemen memperlemah hubungan antara independensi terhadap audit internal. Penelitian ini mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Zamzam dan Mahdi (2017), Gamayuni (2016), Arles dan Anugrah (2017). Dengan perbedaan penelitiannya terletak pada waktu, tempat/lokasi penelitian serta variabel penelitian.

## **B. Teori Dan Kajian Pustaka**

### **1. Kompetensi Auditor Internal**

Kompetensi merupakan salah satu faktor yang harus dimiliki oleh seorang auditor, auditor harus mempunyai kemampuan keahlian dan pengetahuan dalam memahami kriteria yang digunakan serta kompeten dalam menentukan jenis serta jumlah bahan bukti untuk menghasilkan audit yang baik. Dalam Pickett (2010:387), menyatakan bahwa: *“internal auditor must passes the knowledge, skill, and other competencies needed to perform their individual responsibilities”*. Definisi ini menjelaskan auditor internal harus memiliki pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi lain yang diperlukan untuk melakukan tanggung jawab individualnya.

Sedangkan dalam Tunggal (2013:429), mendefinisikan bahwa: “kompetensi adalah pengetahuan dan keahlian yang diperlukan untuk mencapai tugas yang menentukan pekerjaan individual. Menurut Mulyadi (2010:58) mendefinisikan kompetensi yaitu: “kompetensi menunjukkan terdapatnya pencapaian dan pemeliharaan sesuatu tingkatan pemahaman dan pengetahuan yang memungkinkan seseorang anggota untuk memberikan jasa dengan kemudahan dan kecerdikan”. Sedangkan Tugiman (2011:27) mendefinisikan bahwa: “kompetensi auditor internal adalah pengetahuan, kemampuan, dan berbagai disiplin ilmu yang diperlukan untuk melaksanakan pemeriksaan secara tepat dan pantas.” Sedangkan menurut Nugraha (2018), menjelaskan “kompetensi auditor adalah kualifikasi yang dibutuhkan auditor untuk melaksanakan audit dengan benar. Auditor harus memiliki kompetensi, cermat

dan kehati-hatian dalam menemukan pelanggaran. Seorang auditor dalam menjalankan profesinya harus berdasarkan pada standar yang telah ditetapkan, diantaranya standar umum dalam pengetahuan dan keahlian dalam bidangnya.”

Berdasarkan definisi kompetensi auditor internal dari berbagai sumber diatas dapat disimpulkan bahwa kompetensi auditor internal dalam melakukan pekerjaannya, auditor yang kompeten harus memiliki pengetahuan (knowledge), keahlian (skill), atribut personal (kemampuan) dan pengalaman yang cukup serta auditor internal juga dalam melakukan pekerjaannya harus mematuhi kode etik profesi.

Menurut standar profesi auditor internal (SPAI) (2004:33) auditor internal harus memiliki:

1. Kapabilitas
2. Keahlian
3. Pengalaman
4. Kemampuan keterampilan
5. Sikap
6. Kecekapan
7. Penugasan

Dalam Standar Audit APIP (2008), auditor internal pemerintah harus memiliki kompetensi yang meliputi:

### 1. Pengetahuan

Auditor harus memiliki pengetahuan yang memadai di bidang hukum, administrasi pemerintahan dan pengetahuan lain yang diperlukan untuk mengidentifikasi indikasi adanya kecurangan (fraud).

### 2. Keahlian

Auditor harus memiliki keahlian tentang standar audit, kebijakan, prosedur dan praktik-praktik audit serta lingkungan pemerintahan sesuai dengan tugas pokok dan fungsi unit dilayani oleh APIP.

### 3. Keterampilan

Auditor wajib memiliki keterampilan dalam berhubungan dengan orang lain dan mampu berkomunikasi secara efektif, terutama dengan auditi. Auditor juga memiliki kemampuan dalam berkomunikasi secara lisan dan tertulis.

### 4. Pendidikan

Auditor wajib mengikuti pendidikan dan pelatihan (PPL) dan mengikuti sertifikat jabatan fungsional auditor (JFA) yang sesuai dengan jenjangnya.

## 2. Objektivitas Auditor Internal

Para pemeriksa internal atau auditor internal dalam melakukan pemeriksaan haruslah Objektif. Menurut Tugiman (2011;24), Objektif adalah sikap mental bebas yang harus dimiliki oleh pemeriksa internal (internal auditor) dalam melaksanakan pemeriksaan. Pemeriksaan internal (internal auditing) tidak boleh menempatkan penilaian sehubungan dengan pemeriksaan yang dilakukan secara lebih rendah dibandingkan dengan penilaian yang

dilakukan oleh pihak lain atau menilai sesuatu berdasarkan hasil penilaian orang lain. Sikap objektif akan memungkinkan para auditor internal melaksanakan pemeriksaan dengan suatu cara, sehingga mereka akan sungguh-sungguh yakin atas hasil pekerjaannya dan tidak akan membuat penilaian yang kualitasnya merupakan hasil kesepakatan atau diragukan.

Tidak bias yang memungkinkan auditor internal dalam melaksanakan penugasan dengan sedemikian rupa sehingga mereka meyakini hasil pekerjaan mereka dan meyakini kompromi. Menurut Pickett (2010:340), definisi objektivitas auditor internal berdasarkan IIA (*institute of internal auditor*), yaitu: *“objectivity is an unbiased mental attitude that allows internal auditor to perform engagements in such a manner that they believe in their work product and that no quality compromises are made. objectivity requires that internal auditor do not subordinate their judgement on audit matters to order.*

Menurut Brandon (2010), Objektif merupakan sikap mental yang harus dimiliki oleh seorang auditor internal dalam melaksanakan pemeriksaan, tidak memihak dan menghindari konflik of interest, sikap objektif akan memungkinkan para auditor internal melakukan pemeriksaan dengan cara yang benar, sungguh-sungguh dan yakin akan hasil pekerjaannya. Berdasarkan definisi-definisi diatas dapat ditarik kesimpulan bahwa objektivitas adalah sikap mental yang tidak bias yang harus dimiliki oleh auditor internal dalam melakukan pemeriksaan, tidak memihak dan menghindari konflik.

Menurut Pickett (2010:387), berdasarkan *intitute of internal auditors (IIA)*, objektivitas memiliki 3 dimensi yaitu:

1. Impartial (sikap yang tidak memiliki)
2. Unbiased attitude (sikap yang tidak bias)
3. Avoid any conflict of interest (sikap menghindari konflik kepentingan)

Menurut Brandon (2010), Objektivitas auditor internal terdiri dari 3 dimensi:

1. Sikap mental yang objektif, memiliki 5 indikator :

Sikap mental yang objektif diukur dari kejujuran, kecermatan, menjaga martabat, tidak menerima suap dan tidak menerima imbalan.

2. Sikap tidak memihak, memiliki 5 indikator:

Sikap tidak memihak diukur dari pandangan auditor internal terhadap pekerjaannya, menjunjung tinggi etika profesi, tidak memanfaatkan informasi untuk kepentingan pribadi, menjunjung tinggi integritas, dan menjunjung tinggi loyalitas pada organisasi.

3. Menghindari conflict of interest, menjadi 3 indikator: Menghindari conflict of interest di semua kegiatan dan aktivitas, mematuhi standar profesi, kebijakan perusahaan dan peraturan.

### **3. Pengalaman Kerja Auditor**

Pengalaman kerja merupakan salah satu indikator yang menjadi faktor penting yang dapat mempengaruhi efektivitas audit internal dimana dari pengalaman kerja auditor akan semakin mahir dalam bidangnya sehingga terjadinya kesalahan atau penyimpangan sangat kecil. Seandainya auditor tidak memiliki pengalaman berkerja maka akan mudah terjadinya penyimpangan atau pun kesalahan, maka dari itu pengalaman kerja merupakan salah satu faktor terpenting untuk mengetahui efektivitas audit internal. Pada Standar



umum yang terdapat pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dijelaskan bahwa seorang auditor diisyaratkan memiliki pengalaman kerja yang cukup dalam profesi yang ditekuninya, serta dituntut untuk memenuhi kualifikasi teknis dalam bidang industri yang digeluti dalam Sukriah dan Inapty (2009).

Hal tersebut mengindikasikan bahwa semakin lama masa kerja dan pengalaman yang dimiliki auditor maka akan semakin baik dan meningkat pula kualitas audit yang dihasilkan. Sedangkan Bawono dan Singgih (2010), menyatakan pengalaman adalah keterampilan dan pengetahuan yang di peroleh seseorang setelah mengerjakan sesuatu hal. Menurut Nadirsyah *et al* (2011), Pengalaman audit adalah pengalaman yang dimiliki seorang auditor dalam melakukan pemeriksaan dari banyaknya penugasan berbeda yang pernah dilakukan dan juga lamanya auditor menjalankan profesinya serta dapat menambah pengetahuannya mengenai pendeteksian kekeliruan.

#### **4. Dukungan Manajemen Puncak**

Dukungan manajemen yang baik diharapkan dapat meningkatkan kinerja auditor internal dan kinerja perusahaan maupun organisasi secara keseluruhan. Dukungan manajemen terhadap keberadaan auditor internal perusahaan maupun organisasi sebaiknya tidak hanya sebatas pada eksistensi strategis departemen audit internal di dalam struktur organisasi. Bentuk dukungan manajemen yang lebih penting adalah ketidak beradaan intervensi manajemen terhadap temuan-temuan dari auditor internal.

Sedangkan Menurut Agoes (2004), agar dapat memiliki departemen audit

yang efektif harus ada dukungan yang kuat dari manajemen puncak. Menurut Cohen dan Sayag (2010), dukungan manajemen tidak hanya pada pelaksanaan rekomendasi audit, tetapi juga pada pendanaan, pelatihan dan dukungan terhadap pelaksanaan audit.

## 5. Efektivitas Audit Internal

Efektivitas berasal dari kata efektif berarti mempunyai nilai efektif, pengaruh atau akibat, bisa diartikan sebagai kegiatan yang bisa memberikan hasil yang memuaskan. juga diartikan bahwa efektivitas merupakan keterkaitan antara tujuan dan hasil yang dinyatakan dengan hasil yang dicapai. Internal auditing atau pemeriksaan internal adalah suatu fungsi penilaian yang independen dalam suatu organisasi yang dilaksanakan. Tujuan audit internal yaitu membantu para anggota organisasi agar dapat melaksanakan tanggung jawabnya secara efektif maka pemeriksa internal akan melakukan analisis, penilaian, dan pengajuan saran (rekomendasi) dimana diharapkan akan meningkatkan kinerja organisasi yang bersangkutan, (Tugiman 2011;11).

Audit internal menurut the *IIA research foundation* 2012, yang dijelaskan dalam *international profession practices framework (IPPF)* yaitu: "*Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a sistematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes*" definisi diatas menjelaskan audit internal merupakan aktivitas independen yang memberikan jaminan objektif dan konsultasi yang

dirancang untuk memberikan nilai tambah dan meningkatkan operasi organisasi.

Aktivitas ini membantu organisasi mencapai tujuannya dengan membawa pendekatan yang sistematis dan disiplin untuk mengevaluasi serta meningkatkan efektivitas manajemen resiko, pengendalian dan proses tata kelola. Berdasarkan definisi tersebut terdapat pergeseran filosofi dari paradigma lama yang dimana menunjukkan paradigma baru mengenai peran dan fungsi audit internal di dalam organisasi.

Definisi efektivitas menurut Sawyer (2003): *“Effectiveness emphasize the actual production of an effect or the power to produce a given effect. Something maybe effective without being efficient and economical. Yet a program to make a sistem more efficient or economical may also turn out to be more effective”*. The Institute Of Internal auditors (2017:29) yang terdapat dalam Standard For Professional Practice Of Internal Auditing, menyatakan bahwa: *“internal auditing is an independent appraisal function established within an organization to examine and evaluate as a service to the organizatoin”* Pernyataan tersebut menjelaskan audit internal adalah fungsi penilaian independen yang ditetapkan dalam sebuah organisasi untuk diperiksa dan dievaluasi sebagai layanan terhadap organisasi.

Mihret dan Yismaw (2017), menyatakan bahwa efektivitas fungsi audit internal dipengaruhi oleh:

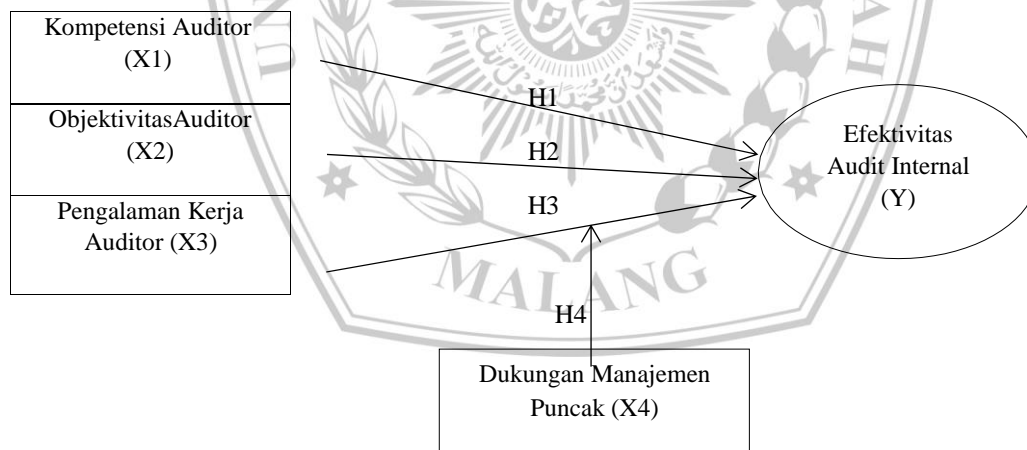
1. Kualitas audit internal yaitu keahlian staf, lingkup pelayanan, perencanaan audit, pengamatan dan pengendalian serta komunikasi yang efektif.

2. Didukung manajemen yaitu tanggapan temuan audit dan komitmen untuk memperkuat audit internal.
3. Pengaturan organisasi yaitu profil organisasi, organisasi internal, kebijakan dan prosedur dan anggaran departement audit internal
4. Kebijakan dan prosedur pada auditan, yaitu: keahlian auditan, sikap auditan terhadap audit internal dan kerjasama auditan terhadap audit internal.

### C. Kerangka Pemikiran Dan Pengembangan Hipotesis

Berdasarkan uraian-uraian variabel atas maka kerangka pemikiran, dari hubungan antara konsep penelitian dapat di gambarkan dalam kerangka pemikiran sebagai berikut:

**Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran**



### D. Pengembangan Hipotesis

#### Kompetensi auditor internal terhadap efektivitas audit internal

Kompetensi auditor adalah auditor yang dengan pengetahuan dan pengalamannya yang cukup dan eksplisit dapat melakukan audit secara objektif,

cermat dan seksama. Penelitian Christiawan (2002) dan Sukriah dan Inapty (2009), menyatakan bahwa semakin tinggi kompetensi auditor akan semakin baik kualitas hasil pemeriksaannya. Kemudian Ermayanti (2017), menjelaskan setiap auditor harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan hati-hati, kompetensi dan ketekunan, serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan keterampilan profesional.

Kompetensi yang dibutuhkan dalam melakukan audit yaitu pengetahuan dan kemampuan. Auditor harus memiliki pengetahuan untuk memahami entitas yang diaudit, kemudian auditor harus memiliki kemampuan untuk bekerja sama dalam tim serta kemampuan dalam menganalisa permasalahan. Dengan memiliki kompetensi atau keahlian dalam jasa profesionalnya, maka akan mempengaruhi kualitas audit yang dikerjakannya. Berdasarkan penjelasan diatas maka hipotesis yang dibangun adalah:

H1: Kompetensi auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas audit internal

#### **Objektivitas auditor internal dan efektivitas audit internal**

Sikap objektif akan memungkinkan para auditor internal melaksanakan pemeriksaan dengan suatu cara, sehingga mereka akan sungguh-sungguh yakin atas hasil pekerjaannya dan tidak akan membuat penilaian yang kualitasnya merupakan hasil kesepakatan atau diragukan. Menurut Tugiman (2011), Objektif adalah sikap mental bebas yang harus dimiliki oleh pemeriksa internal (internal auditor) dalam melaksanakan pemeriksaan. Pemeriksaan internal (internal auditing) tidak boleh menempatkan penilaian sehubungan dengan pemeriksaan yang dilakukan secara lebih rendah dibandingkan dengan penilaian yang

dilakukan oleh pihak lain atau menilai sesuatu berdasarkan hasil penilaian orang lain.

Winarna dan Maburri (2010), menyatakan semakin tinggi objektivitas auditor, maka semakin baik kualitas auditnya sama seperti hasil penelitian Gamayuni (2016), bahwa objektivitas berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal. Parasayu dan Rohman (2014), Sukriah dan Inapty (2009) memperoleh hasil objektivitas berpengaruh terhadap kualitas audit internal. Dari paparan teori dan hasil penelitian terdahulu dapat ditarik hipotesis;

H2; Objektivitas auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas audit internal

### **Pengalaman Kerja Auditor internal Terhadap Efektivitas Audit Internal**

Pengalaman merupakan salah satu atribut penting dimana auditor memiliki keahlian melaksanakan tugasnya lebih selektif terhadap informasi agar tidak terjadinya kesalahan. Pengalaman akuntan publik akan terus meningkat seiring dengan makin banyaknya audit yang dilakukan serta kompleksitas transaksi keuangan perusahaan yang diaudit, sehingga akan menambah dan memperluas pengetahuannya di bidang akuntansi dan auditing Christiawan (2002). Banyaknya tugas-tugas pemeriksaan dan lamanya pengalaman kerja mengembangkan keahlian kualitas sumber daya manusia. Semakin lama masa kerja dan pengalaman yang dimiliki auditor, maka akan meningkatkan kualitas hasil audit yang dihasilkan.

Hal tersebut sesuai hasil penelitian Alim *et al* (2007), Sukriah dan Inapty (2009) serta penelitian Winarna dan Maburri (2010), yang menyimpulkan bahwa pengalaman kerja berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Dari

paparan teori dan hasil penelitian terdahulu dapat ditarik hipotesis;

H3; Pengalaman kerja auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas audit internal

**Kompetensi, Objektivitas, Pengalaman auditor internal terhadap efektivitas audit internal dengan Dukungan Manajemen Puncak sebagai variabel moderasi**

Agar terwujudnya departemen audit yang efektif harus adanya dukungan yang kuat dari manajemen puncak. Dukungan manajemen puncak memainkan peran penting dalam pembaharuan organisasi dan dukungan akan memberikan suatu dampak yang untuk keberhasilan kinerja suatu organisasi dengan dukungan maka akan lebih mudah untuk mencapai tujuan yang ingin dicapai organisasi itu sendiri. Penjelasan tersebut di atas dibuktikan oleh penelitian Mahmudah dan Riyanto (2016), yang menunjukkan hasil bahwa dukungan manajemen puncak berpengaruh signifikan terhadap efektivitas audit internal. Dengan memiliki kompetensi maka auditor memiliki keahlian pada bidang yang di tekuninya sehingga kesalahan dapat dengan cepat diketahui.

Dalam penelitian Rahadhitya (2015), menunjukkan hasil bahwa *management support* tidak berpengaruh signifikan terhadap efektivitas audit internal. Namun hasil penelitian Cohen dan Sayag (2010), Mahmudah dan Riyanto (2016), Gamayuni (2016), Dellai dan Omri (2016), Zamzam dan Mahdi (2017), yang menunjukkan hasil bahwa dukungan manajemen puncak itu tidak berpengaruh signifikan terhadap efektivitas audit internal. Apabila seorang auditor dengan mempertahankan sikap objektivitasnya, maka ia akan bertindak

adil tanpa dipengaruhi tekanan, permintaan pihak tertentu atau kepentingan pribadinya, sehingga semakin tinggi tingkat objektivitas auditor maka semakin baik pula kualitas audit Mabruki dan Winarna (2010).

Sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Sukriah dan Inapty (2009), menjelaskan bahwa obyektivitas berpengaruh positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Banyaknya tugas pemeriksaan yang dilakukan membuat auditor lebih teliti, dapat belajar dari kesalahan yang lalu dan lebih cepat dalam menyelesaikan tugas. Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Sukriah dan Inapty (2009), pengalaman tersebut dapat menjadi sebuah ajang berlatih bagi para auditor untuk mendapatkan ke profesionalismenya dan hal tersebut memiliki dampak yang signifikan terhadap efektivitas dan efisiensi auditnya.

H<sub>4</sub>; Dukungan Manajemen Puncak sebagai moderasi variabel antara kompetensi, objektivitas, pengalaman auditor internal terhadap Efektivitas Audit Internal.